

Audience publique du 30 avril 2003

Recours formé par

Monsieur ...

contre

une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de remise gracieuse d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 14066 du rôle, déposée le 22 octobre 2001 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à DK-... København..., et ayant élu domicile à L-..., dirigée contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes datée du 23 juillet 2001 portant rejet de sa demande en remise gracieuse présentée le 12 juillet 1999 ;

Vu la requête complémentaire déposée au greffe du tribunal administratif le 7 décembre 2001, contenant essentiellement la traduction en allemand de la requête initialement introduite en langue anglaise, à la suite de l'invitation qui lui avait été adressée par le tribunal administratif par courrier du 22 octobre 2001 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 janvier 2002 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, Monsieur ... en ses explications ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en ses plaidoiries.

Par un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997, émis le 11 juin 1998 par le bureau d'imposition Luxembourg VIII de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... s'est vu fixer une cote d'impôt de 87.252.- francs luxembourgeois pour l'année fiscale en question, et en considération des retenues sur salaires pratiquées au cours de l'année en question, le même bulletin a retenu qu'il resterait en principe un montant de 157.459.- francs luxembourgeois en faveur du contribuable, auquel se rajouteraient toutefois des déductions non remboursables pour le

même montant, de sorte qu'aucun trop perçu d'impôts sur le revenu ne serait à lui rembourser pour l'année fiscale 1997 en question.

A la suite d'une réclamation adressée le 17 juillet 1998 par Monsieur ... à l'administration des Contributions directes en vue d'obtenir le remboursement d'un montant de 157.459.- francs luxembourgeois au sujet de l'année fiscale 1997, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg VIII de la section des personnes physiques lui répondit par un courrier du 4 août 1998 que le montant en question ne lui sera pas remboursé, au motif que, comme il lui avait déjà été précisé « *par un courrier en date du 15 mai 1998 qu'en absence des pièces justificatives concernant [ses] rémunérations et [ses] cotisations sociales à l'étranger, il ne pourra y avoir de remboursement d'impôts pour l'année 1997* ».

Par lettre du 15 septembre 1998, Monsieur ... fit parvenir à l'administration des Contributions directes une copie de son « *certificat de salaire ou de pension 1997* ».

Par courrier du 29 juin 1999 adressé à l'administration des Contributions directes, Monsieur ..., à la suite d'un entretien téléphonique qu'il aurait eu avec un fonctionnaire de ladite administration, fit parvenir à celui-ci une copie de sa déclaration fiscale danoise pour l'année 1997, en rappelant ses réclamations antérieures des 15 septembre 1998 et 13 avril 1999 tendant à obtenir le remboursement du trop perçu d'impôts pour l'année fiscale 1997 en question, et en formant pour le surplus une demande en remise gracieuse motivée par le fait qu'il aurait mal compris la lettre de l'administration des Contributions directes du 4 août 1998, précitée.

Par courrier du 7 juillet 1999, Monsieur ... présenta formellement une demande en remise gracieuse au sujet du paiement de ses impôts au Luxembourg concernant l'année fiscale 1997, en exposant qu'il aurait payé un surplus d'impôts pour l'année fiscale en question d'un montant de 157.459.- francs luxembourgeois, que ledit montant ne lui aurait jamais été remboursé en raison du fait qu'il n'aurait pas communiqué, en temps utile, une copie de sa déclaration fiscale danoise pour la même année 1997, ce qui serait dû au fait qu'il aurait mal interprété une lettre de l'administration des Contributions du 4 août 1998, rédigée en français, langue qui lui serait difficilement compréhensible et qu'il aurait interprété ladite lettre comme lui demandant de communiquer le « *certificat de salaire ou de pension 1997* », ce qu'il aurait effectivement fait, en pensant que ce certificat manquerait au dossier de l'administration, alors que celle-ci aurait en réalité exigé les certificats de salaire ou de pension de l'année fiscale 1997 émis par les autorités danoises, en considération de ce qu'il a travaillé au Danemark pendant les neuf mois restants de l'année 1997. Il pria partant l'administration de lui rembourser le surplus de 157.459.- francs luxembourgeois, en considération du fait notamment qu'il n'aurait jamais essayé de retenir une quelconque documentation, mais que le malentendu serait apparu en raison de sa mauvaise compréhension de la première lettre qui lui a été envoyée par l'administration, et qu'il aurait toujours eu l'intention de coopérer avec toutes les autorités. Une telle mauvaise compréhension des pièces qui lui ont été demandées ne devrait pas entraîner une « *injustice sérieuse* » à son égard.

Il ressort encore d'un avis du préposé du bureau d'imposition Luxembourg VIII, précité, daté du 24 novembre 2000, que Monsieur ... aurait omis de réclamer en temps utile contre le bulletin pour l'impôt sur le revenu de l'année 1997 et que dans la mesure où il n'existerait aucune rigueur subjective permettant de justifier la demande en remise gracieuse, il y aurait lieu de la rejeter, car elle ne tendrait qu'à récupérer un éventuel trop payé suite au départ de Monsieur ... vers l'étranger au courant de l'année 1997.

Le 23 juillet 2001, le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la demande de remise gracieuse, en considération de ce qu'en réalité la demande de Monsieur ... tendrait à la modification de l'imposition de l'année 1997, au motif que les revenus perçus par lui au Danemark n'auraient pas été mis en compte pour avoir droit à restitution d'une partie de la retenue d'impôts sur les traitements et salaires indigènes, de sorte qu'elle s'analyserait en une contestation de la légalité d'impôts, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse, que la fonction de la remise gracieuse ne saurait être d'abolir les délais pour exercer un droit et qu'une rigueur subjective ne saurait dans le présent cas être admise, faute de motivation dans ce sens, en retenant en conclusion que les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne seraient pas remplies en l'espèce.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 octobre 2001, rédigée en langue anglaise, Monsieur ... a fait introduire un recours contre la décision directoriale précitée du 23 juillet 2001, en priant le tribunal de reconsidérer sa situation et notamment sa demande tendant au remboursement des impôts qu'il aurait payés en trop pour l'année 1997, en admettant qu'il n'aurait pas communiqué en temps utile sa déclaration fiscale danoise, mais que la raison en serait que ce défaut de communication aurait été dû à un problème de compréhension de la lettre rédigée en français par l'administration des Contributions directes en date du 4 août 1998.

A la suite de l'invitation qui lui avait été faite par le tribunal administratif, Monsieur ... a introduit en date du 7 décembre 2001 auprès du tribunal administratif une traduction en allemand de la prédite requête introductive d'instance déposée le 22 octobre 2001.

Quant à la recevabilité du recours, le délégué du gouvernement estime qu'alors même qu'en principe la requête introductive d'instance du 22 octobre 2001 devrait être déclarée irrecevable, en ce qu'elle n'aurait pas été rédigée dans l'une des langues pratiquées par les juridictions au Luxembourg, il n'en resterait pas moins que dans la mesure où le directeur de l'administration des Contributions ne semblerait pas avoir attiré l'attention du demandeur quant à cette situation juridique concernant l'utilisation des langues devant les juridictions luxembourgeoises, en ce qu'il n'aurait ni réagi par rapport à la demande lui adressée en langue anglaise, et se trouvant à la base de sa décision critiquée du 23 juillet 2001, ni indiqué les informations afférentes dans le cadre de l'indication des voies de recours précisées dans sa décision rédigée en langue française, se poserait la question de savoir si un délai de recours a pu commencer à courir ou si, pour le moins, il n'y aurait pas lieu de faire profiter la requête complémentaire déposée au greffe du tribunal administratif le 7 décembre 2001 de l'indulgence, d'autant plus que le demandeur a suivi, sans tarder, une invitation afférente qui lui a été adressée par le greffe du tribunal administratif.

La compétence du tribunal pour connaître d'un recours devant être examinée avant les questions de recevabilité et de fond, il y a lieu de déterminer d'abord la nature exacte de l'objet du présent litige.

En l'espèce, il suit tant des courriers du demandeur des 29 juin 1999 et 7 juillet 1999, que de la décision critiquée du directeur de l'administration des Contributions directes du 23 juillet 2001 ainsi que du recours contentieux que le demandeur s'est placé dans le cadre du paragraphe 131 de la loi générale des impôts, dite « Abgabenordnung » (AO).

Le paragraphe 131 AO dispose ce qui suit : « *Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des Contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution,*

dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond ».

Il échet tout d'abord de relever qu'alors même que le demandeur n'a pas précisé dans sa requête introductive d'instance s'il a entendu introduire un recours en réformation ou un recours en annulation à l'encontre de la décision directoriale critiquée, il y a néanmoins lieu d'admettre qu'il a entendu introduire le recours admis par la loi, c'est-à-dire en l'espèce, un recours au fond tel que prévu par le paragraphe 131 AO (cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Impôts, n° 317, p. 367).

En ce qui concerne le délai dans lequel le demandeur aurait dû introduire son recours contentieux, il échet de se référer à l'article 8, paragraphe (3), alinéa 4 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, qui fixe le délai contentieux à trois mois.

Le point de départ du délai de recours est le jour auquel la décision directoriale a été signifiée ou légalement notifiée à son destinataire, à savoir, en l'espèce, le demandeur, et il appartient à l'administration d'établir la date de la remise à la poste du courrier contenant la décision directoriale à notifier à son destinataire, le défaut de rapporter ladite preuve entraînant que le délai pour introduire un recours contentieux contre la décision directoriale afférente ne prend pas cours, étant donné que dans ces circonstances la notification ne saurait être considérée comme étant accomplie, étant entendu que la seule indication par l'administration, au dos de la décision originale du directeur de l'administration des Contributions directes, suivant laquelle l'original de la décision aurait été envoyé au demandeur par les soins du secrétariat de la division compétente en matière de recours gracieux ne saurait valoir une preuve suffisante suivant laquelle la remise à la poste aurait effectivement eu lieu à la date y indiquée de manière manuscrite (cf. trib. adm. 17 juin 1998, n° 10272 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Impôts, n° 260, p. 355 et autre référence y citée).

En l'espèce, à part une indication manuscrite figurant au verso de l'original de la décision directoriale sous analyse suivant laquelle ladite décision aurait été envoyée au destinataire en date du 23 juillet 2001, il n'existe aucun autre élément et aucune autre pièce dans le dossier tel que soumis au tribunal suivant lesquels la décision directoriale aurait effectivement été remise à l'entreprise des Postes et Télécommunications à la date en question et à défaut de tout autre élément permettant de déduire la date de remise à la poste de la décision litigieuse, le point de départ du délai de recours contentieux ne peut pas être déterminé, faute de détermination de la date de la notification de la décision, de sorte que le délai du recours contentieux n'a pas commencé à courir.

Il suit de ce qui précède que tant la requête introductive d'instance initiale du 22 octobre 2001 que celle complémentaire, comportant la traduction en allemand de la requête anglaise initiale, introduite auprès du tribunal le 7 décembre 2001, sont à considérer comme ayant été introduites dans le délai légal.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes de la loi, il est recevable, tant en ce qui concerne la requête introductive initiale que la requête complémentaire comportant la traduction en allemand de la requête initiale.

Quant au fond, le délégué du gouvernement rappelle que le préposé du bureau d'imposition Luxembourg VIII n'a pas remboursé les impôts sur le revenu perçus par l'administration des Contributions directes, par le biais de la retenue d'impôts sur les rémunérations et les salaires, au-delà de ceux définitivement fixés dans le bulletin d'impôts sur le revenu pour l'année fiscale afférente en date du 11 juin 1998, en se basant sur l'article 154 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), dans la teneur lui donnée par la loi du 28 décembre 1995, au motif qu'il n'était pas en possession des données relatives aux revenus perçus par le demandeur au Danemark au cours de l'année fiscale 1997 en question.

Il conclut au non fondé du recours, en faisant valoir que la demande litigieuse devrait être analysée dans le cadre d'un recours contentieux à diriger contre la fixation de la cote d'impôt et les éventuels remboursements en résultant, auxquels le bureau d'imposition pourrait procéder à la suite de la fixation de la cote d'impôts, mais qu'elle n'aurait pas sa place dans le cadre d'une procédure gracieuse basée sur le paragraphe 131 AO.

Au vœu du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Une remise gracieuse n'est donc justifiée que si ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive de moyens de subsistance indispensables, ou bien, si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur (cf. trib. adm. 27 juillet 1999, n° 11180 du rôle, et 18 novembre 1998, n° 10364 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Impôts, n° 205, p. 344 et autres références y citées).

Il échet tout d'abord de relever que la décision directoriale déferée est à confirmer dans la mesure où le demandeur n'a apporté aucune information et aucun élément ni à travers son recours contentieux ni à travers les pièces versées en cause suivant lesquelles une rigueur objective serait donnée en l'espèce de nature à justifier une remise gracieuse.

Le tribunal est encore amené à examiner, dans le cadre du recours en réformation lui soumis, si la demande en remise gracieuse présentée par devant le directeur sur base du paragraphe 131 AO, est basée sur l'existence d'une rigueur subjective au jour où il statue.

Il se dégage en l'espèce tant de la requête et surtout de la demande soumise au directeur de l'administration des Contributions directes par courrier du 7 juillet 1999, réceptionnée par ce dernier le 12 juillet de la même année et des autres pièces du dossier, que la demande de Monsieur ... s'analyse en une contestation relative à l'imposition sur le revenu effectuée par le bureau d'imposition Luxembourg VIII pour l'année fiscale 1997.

La disposition du paragraphe 131 AO ne permet toutefois pas de remettre en question la détermination de l'impôt, cette dernière étant soumise à d'autres voies de recours (cf. trib. adm. 5 mars 1997, n° 9220 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Impôts, n° 212, p. 345 et autres références y citées).

Il s'ensuit que le recours est non fondé dans la mesure où il tend à remettre en question le bulletin d'impôts sur le revenu pour l'année 1997 définitivement arrêté, sinon attaquant par la voie contentieuse.

Une demande de remise gracieuse s'analysant en effet exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comportant par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette, force est de constater en l'espèce que tous les moyens invoqués par la partie demanderesse tendent en substance à énerver le bien-fondé de la décision d'imposition et Monsieur ... reste partant en défaut d'établir, voire d'alléguer l'existence d'une quelconque rigueur objective ou subjective susceptible de justifier une remise gracieuse de tout ou partie de l'impôt échu dans son chef pour l'année fiscale 1997.

Pour le surplus, et au cas où le recours de Monsieur ... tendrait à enjoindre à l'administration des Contributions directes de rembourser les impôts trop perçus, il échet de relever qu'une telle demande serait irrecevable, d'une part, faute de décision de l'administration, préalablement contestée devant le directeur, sur le remboursement d'un trop perçu d'impôts et, d'autre part, faute de disposition légale investissant le tribunal d'un pouvoir spontané pour ordonner un remboursement d'impôts (trib. adm. 6 janvier 1999, n° 10599 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Impôts, n° 335, pp. 370 et 371 et autres références y citées).

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties à l'instance ;

reçoit le recours en réformation en la forme,

au fond, le dit non justifié, partant en déboute,

laisse les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé par:

M. Schockweiler, vice-président,

M. Campill, premier juge,

M. Spielmann, juge,

et lu à l'audience publique du 30 avril 2003, par le vice-président, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schockweiler